

เหมาะสำหรับนักศึกษาระดับปริญญาตรีสาขาการบัญชี ผู้ประกอบการ และผู้สนใจทั่วไป

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

(ACCOUNTING FOR BUSINESS COMBINATION)

มุ่งมั่น!!

การคำนวณและการ
ตัดบัญชีเพื่อจัดทำ
งบการเงินรวม



อนุรักษ์ ทองสุโขวงศ์

บทที่ 1

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

วัตถุประสงค์ในการศึกษา

เมื่อศึกษาในบทนี้แล้ว ทำให้

1. เข้าใจถึงสาเหตุของการรวมธุรกิจ และการจำแนกวิธีการรวมธุรกิจตามโครงสร้างของการรวมธุรกิจและตามวิธีการรวมธุรกิจได้
2. อธิบายถึงหลักการบัญชีในการรวมธุรกิจ ทั้งในเรื่องการระบุผู้ร่วม การกำหนดวันรวมธุรกิจ และการรับรู้รายการจากการรวมธุรกิจ
3. เข้าใจและคำนวณผลต่างระหว่างผลตอบแทนที่โอนให้หรือต้นทุนการจ่ายซื้อธุรกิจ กับมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกรวม ณ วันรวมธุรกิจ ซึ่งอาจก่อให้เกิดค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ
4. สามารถระบุค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ และบันทึกบัญชีได้อย่างถูกต้อง
5. อธิบาย คำนวณ และบันทึกบัญชีในประเด็นสำคัญที่น่าสนใจ ได้แก่ ภาษีเงินได้ การประเมินราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้นได้

บทที่ 1

การบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ

ธุรกิจในยุคที่ธุรกิจต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยภายนอกที่เกิดขึ้นตลอดเวลา ธุรกิจจำเป็นต้องกำหนดแผนการดำเนินงานล่วงหน้าและปรับตัวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลง หรือลดข้อผิดพลาดและความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจให้เหลือน้อยที่สุดอันจะนำไปสู่การสร้างรายได้เปรียบในการแข่งขัน โดยมีวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายหลักเพื่อให้องค์กรมีสภาพคล่องในระยะสั้นและมีเสถียรภาพในระยะยาว โดยมุ่งเน้นไปที่การสร้าง ความมั่งคั่งให้กับผู้ถือหุ้น การรวมธุรกิจจึงนับเป็นหนึ่งในกลยุทธ์สำคัญที่ช่วยให้ธุรกิจมีการขยายตัวอย่างรวดเร็ว โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อการเจริญเติบโตของธุรกิจ และใช้ทรัพยากรของบริษัทที่ถูกครอบงำธุรกิจให้เกิดประโยชน์สูงสุด ในบทนี้จึงกล่าวถึงหัวข้อลักษณะของการรวมธุรกิจ หลักการบัญชีในการรวมธุรกิจ และวิธีการบัญชีในการรวมธุรกิจ และประเด็นที่ต้องพิจารณาในการรวมธุรกิจ ดังนี้

1. ลักษณะของการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจเป็นการนำธุรกิจที่แยกต่างหากจากกันมารวมเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจเดียวกัน โดยการที่ธุรกิจหนึ่งรวมกับอีกธุรกิจหนึ่ง หรือการที่ธุรกิจหนึ่งเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานของอีกธุรกิจหนึ่ง ซึ่งลักษณะของการรวมธุรกิจจะแตกต่างกันไปในแต่ละสถานการณ์ การบันทึกบัญชีจึงต้องเข้าใจถึงสาเหตุของการรวมธุรกิจและวิธีการรวมธุรกิจ ดังนี้

1.1 สาเหตุของการรวมธุรกิจ

การที่บริษัทหนึ่งเข้าไปลงทุนซื้อบริษัทอื่นหรือซื้อธุรกิจอื่นเพื่อเข้าควบคุมสินทรัพย์สุทธิและการดำเนินงานในบริษัทนั้นถือได้ว่าเป็นการรวมธุรกิจรูปแบบหนึ่ง โดยการรวมธุรกิจ (Business Combination) หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้รวมได้อำนาจในการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง (True mergers) หรือการเทียบเท่าการควบรวม (Mergers of equals) ทั้งนี้ การรวมธุรกิจอาจเกิดจากหลายสาเหตุ ที่สำคัญได้แก่

1) ลดความเสี่ยง การรวมธุรกิจระหว่างธุรกิจที่ดำเนินธุรกิจในตลาดเดียวกัน หรือสายผลิตภัณฑ์เดียวกันจะเกิดความเสี่ยงน้อยกว่าการเริ่มพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ในตลาด ความไม่แน่นอนจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปทำให้ธุรกิจคาดหวังที่จะลดความเสี่ยง

จากการดำเนินงาน เช่น ในกรณีบริษัทมหาชนจำกัดทรู คอร์ปอเรชั่น (TRUE) รวมธุรกิจกับบริษัทมหาชนจำกัดโทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น (DTAC) เพื่อเพิ่มศักยภาพในการให้บริการสัญญาณโทรศัพท์จากการมีโครงข่ายสัญญาณโทรศัพท์ที่แตกต่างกัน เพื่อให้บริการได้ครอบคลุมลูกค้าทุกกลุ่ม เป็นต้น

2) การดำเนินงานของธุรกิจไม่หยุดชะงัก เนื่องจากไม่จำเป็นต้องลงทุนสร้างอาคารหรือสิ่งก่อสร้างใหม่ การรวมธุรกิจทำให้สามารถนำสินทรัพย์เดิมของธุรกิจเข้ามาใช้ในการดำเนินงานต่อไป ส่งผลให้การพัฒนาในด้านอื่นเป็นไปอย่างต่อเนื่อง

3) หลีกเลี่ยงจากการถูกควบคุมธุรกิจ การรวมธุรกิจเป็นทางเลือกหนึ่งที่สามารถหลีกเลี่ยงการถูกเข้าควบคุมธุรกิจ (Take over) จากธุรกิจอื่นได้ เนื่องจากขนาดของธุรกิจใหญ่โตขึ้น มีผลทำให้การถูกเข้าควบคุมธุรกิจเป็นไปได้ยากขึ้น

4) ประโยชน์ด้านต้นทุน การรวมธุรกิจทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายลดลงซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่ง่ายนักในธุรกิจเดิม ทำให้เกิดความคล่องตัวในการพัฒนาทางด้านการผลิต การกระจายสินค้าที่กว้างขึ้น รวมถึงต้นทุนในการผลิตที่จะลดลง

5) เข้าถือสิทธิในสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน การรวมธุรกิจทำให้เกิดการรวมตัวของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เช่น การจดทะเบียนสิทธิ ฐานข้อมูลลูกค้า ตลอดจนความชำนาญเฉพาะด้าน ซึ่งทำให้ธุรกิจสามารถพัฒนาและขยายขีดความสามารถในการดำเนินงานด้านอื่นต่อไป

6) การลดคู่แข่ง การรวมธุรกิจของธุรกิจประเภทเดียวกันเป็นการเปลี่ยนจากการเป็นคู่แข่ง มาเป็นธุรกิจเดียวกันและรวมสินค้าและบริการไว้ด้วยกัน

เหตุผลเหล่านี้นำมาซึ่งการสร้างความแข็งแกร่งทางธุรกิจแบบก้าวกระโดด เสริมสร้างรายได้ ลดความเสี่ยงทางธุรกิจ สกัดกั้นคู่แข่งให้มีน้อยลง เพิ่มส่วนแบ่งการตลาดเพิ่มขึ้น สร้างจุดแข็งในการดำเนินการทางธุรกิจ เพิ่มโอกาสให้กับบริษัทได้ประโยชน์ทางด้านสิทธิทางปัญญา สิทธิบัตร งานวิจัย และนำมาลดต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการเพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพทางการเงินเพื่อประโยชน์โดยรวมของธุรกิจ นอกจากนี้ยังมีประโยชน์ในภาพรวมต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ โดยเฉพาะเป็นกลไกที่มีส่วนทำให้หน่วยธุรกิจมีความเข้มแข็งมากยิ่งขึ้นจากความสามารถในการเพิ่มมูลค่าของธุรกิจ ทำให้การบริหารจัดการองค์กรและการเงินของธุรกิจสามารถกระทำได้อย่างคุ้มค่ามากขึ้น ใช้ทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพิ่มอำนาจด้านการตลาดได้มาก อันจะทำให้ภาคธุรกิจภายในประเทศโดยรวมสามารถเพิ่มศักยภาพการแข่งขันได้

1.2 วิธีการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจสามารถจำแนกได้ 2 มุมมอง คือ การแยกประเภทตามโครงสร้างของการรวมธุรกิจและการแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจ ดังนี้

1) การแยกประเภทตามโครงสร้างของการรวมธุรกิจ (Structure of combination) การแยกประเภทในลักษณะนี้ เป็นการพิจารณาจากสินค้าหรือสายผลิตภัณฑ์เป็นหลัก ซึ่งสามารถแยกได้ดังนี้

1.1) การรวมธุรกิจแบบแนวนอน (Horizontal integration) เป็นรูปแบบการรวมธุรกิจที่มีลักษณะธุรกิจหรือการตลาดที่เหมือนกัน เช่น ในกรณีของธนาคารรัตนสิน จำกัด (มหาชน) ที่เป็นการรวมธุรกิจของธนาคารแหลมทอง จำกัด (มหาชน) และธนาคารสหธนาคาร จำกัด (มหาชน) และในกรณีของบริษัทตรวจสอบบัญชีชื่อดัง 2 แห่งรวมธุรกิจเข้าด้วยกัน คือ Price Water House และ Coopers & Lybrand โดยเปลี่ยนชื่อเป็น PricewaterhouseCoopers หรือในกรณีธุรกิจอาหารบริษัท ฟู้ดแพคเตอร์ จำกัด (บริษัทในเครือของบริษัท สิงห์ คอร์เปอเรชั่น จำกัด) รวมธุรกิจกับ บริษัท เคที เรสทัวรนท์ จำกัด ซึ่งประกอบธุรกิจร้านอาหาร ซึ่งหนึ่งในนั้นคือร้านอาหาร Santa Fe เป็นต้น การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะช่วยให้เกิดการประหยัดต่อขนาด (Economy of scale) ลดคู่แข่ง ขยายส่วนแบ่งทางการตลาด และสามารถถ่ายทอดเทคโนโลยีหรือบุคลากรได้ง่าย

1.2) การรวมธุรกิจแบบแนวตั้ง (Vertical integration) เป็นรูปแบบการรวมธุรกิจระหว่างธุรกิจที่มีลักษณะการดำเนินงานที่แตกต่างกันแต่มีความเกี่ยวข้องกันในส่วน of ขั้นตอนการผลิตหรือการกระจายสินค้าหรือเป็นธุรกิจในสายเดียวกัน เช่น บริษัท DAIKEN Corporation ซึ่งเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายวัสดุที่ทำจากไม้ เช่น แผ่น MDF (Medium Density Fiberboard) ควบรวมธุรกิจกับบริษัท C&H จำกัด ซึ่งเป็นผู้จำหน่ายแผ่น MDF เป็นต้น

1.3) การรวมธุรกิจที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน (Diversification) เป็นรูปแบบการรวมธุรกิจที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันและมีระบบการผลิตหรือการบริการที่แตกต่างกัน เพื่อลดความเสี่ยงในการร่วมดำเนินงานกับธุรกิจประเภทเดียวกัน หรือการหมุนเวียนของผลกำไรจากแต่ละธุรกิจรวมถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับจากธุรกิจผลิต หรือเพื่อสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขัน เช่น Sandoz Co., Ltd. ประกอบธุรกิจขายส่งสินค้าทางเภสัชภัณฑ์และทางการแพทย์เข้าซื้อหุ้นใน Gerger Products Co., Ltd. ซึ่งประกอบธุรกิจผลิต

อาหารเด็ก เป็นต้น การรวมธุรกิจในลักษณะนี้เน้นการขยายธุรกิจใหม่ หรือการกระจายความเสี่ยงขององค์กรเป็นสำคัญ

ทั้งนี้ ในการรวมธุรกิจต้องพิจารณากฎหมายและปฏิบัติตามให้ถูกต้อง กฎหมายเกี่ยวข้องที่สำคัญ ได้แก่

1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และที่แก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และประกาศที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ประมวลรัษฎากร ข้อบังคับและประกาศตลาดหลักทรัพย์ฯ

2) กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการควบรวมธุรกิจโดยเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติประกันชีวิต พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติประกันชีวิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 และพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2551 เป็นต้น รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการโอนใบอนุญาต เช่น ใบอนุญาตประกอบธุรกิจโรงงาน ตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. 2535 และใบอนุญาตให้ประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 เป็นต้น

ทั้งนี้ กฎหมายดังกล่าวจะมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา และอาจมีกฎหมายใหม่หรือเพิ่มเติมเกิดขึ้น จึงต้องติดตามอย่างต่อเนื่อง

อย่างไรก็ตามการรวมธุรกิจโดยเฉพาะการรวมธุรกิจที่ไม่มีความเกี่ยวเนื่องกัน อาจจะก่อให้เกิดความไม่ถนัด ไม่มีประสิทธิภาพ ทำให้ต้นทุนการผลิต การขาย และการบริการสูงกว่าคู่แข่ง ส่งผลให้ไม่สามารถดำเนินธุรกิจในอนาคตได้ ทำให้บริษัทที่จะไปรวมที่เดิมมีความแข็งแกร่งทางการเงินอาจประสบปัญหา ทั้งนี้ มีบริษัทในไทยที่มีการรวมธุรกิจ มีทั้งประสบความสำเร็จและไม่สำเร็จมากมาย เช่น บมจ.ปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย มีการซื้อหุ้นจากบริษัท เชลล์ แห่งประเทศไทยในส่วนของโรงกลั่นน้ำมัน ระยองจำกัด (มหาชน) หรือ RRC ทำให้เป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ก่อให้เกิดผลดีเพราะ ปตท. เป็นบริษัทที่ซื้อน้ำมันดิบจากต่างประเทศและมีปั๊มน้ำมัน แต่ยังคงให้ผู้อื่นกลั่นน้ำมันที่ได้จากน้ำมันดิบ แล้วถึงจะนำไปจำหน่ายได้ ดังนั้น การมีโรงกลั่นเพิ่มจะทำให้ธุรกิจครบวงจรไม่สะดุดในการดำเนินการทางธุรกิจ หรือกรณีบริษัทยูนิคอด จำกัด ซึ่งประกอบธุรกิจเกี่ยวกับโรงงานปลากระป๋อง มีการรวมธุรกิจกับบริษัทในต่างประเทศเพื่อขยายตลาดและต้องการมีส่วนร่วมแบ่งการตลาดเป็นอันดับ 1 ใน 5 ของโลกแต่ธุรกิจไม่เป็นไปตามที่คาด ทำให้มีหนี้สินล้นพ้นตัว ธุรกิจไม่สามารถดำเนินต่อไปได้ เป็นต้น

2) การแยกประเภทตามวิธีการรวมธุรกิจ (Combination Accounting method)

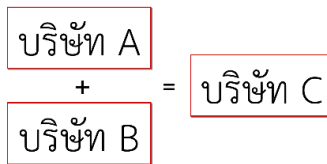
การรวมธุรกิจเป็นเงื่อนไขทั่วไปของการรวมกลุ่มธุรกิจที่มีความแตกต่างกันหรือเหมือนกันเข้าด้วยกัน ตลอดจนเป็นรูปแบบของการเข้าถือสิทธิ์ในสินทรัพย์ของหน่วยธุรกิจอื่น และรวบรวมสินทรัพย์ให้อยู่ภายใต้การดำเนินงานเดียวกัน การที่ธุรกิจหนึ่งจะเข้าถือสิทธิ์ในธุรกิจหนึ่งได้นั้น ก็ต่อเมื่อได้เข้าควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจหนึ่งโดยการถือหุ้นที่มีสิทธิ์ออกเสียงข้างมากและธุรกิจที่เข้าถือสิทธิ์นั้นยังคงดำเนินต่อไป การรวมธุรกิจอาจมีรูปแบบที่แตกต่างกัน ได้แก่

2.1) การควบรวมธุรกิจ (Merger) เป็นการรวมธุรกิจในลักษณะที่ธุรกิจหนึ่งเป็นผู้รวม (Acquirer) และอีกธุรกิจหนึ่งเป็นผู้ถูกรวม (Acquiree) ซึ่งธุรกิจที่ถูกรวมจะเลิกธุรกิจไป (Amalgamation) โดยการโอนทรัพยากรทั้งหมดให้กับธุรกิจผู้รวม เจ้าของหรือผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ถูกรวมจะได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของหรือได้รับหุ้นเพื่อเปลี่ยนสภาพเป็นเจ้าของธุรกิจผู้รวม เช่น บริษัท A จำกัด รวมกับบริษัท B จำกัด โดยบริษัท B จำกัดเลิกธุรกิจ บริษัท A จำกัด ออกหุ้นให้กับผู้ถือหุ้นบริษัท B จำกัด เพื่อให้เป็นเจ้าของโดยบริษัท A จำกัดยังคงอยู่ หรือบริษัท A จำกัดเลิกธุรกิจ บริษัท B จำกัด ออกหุ้นให้กับผู้ถือหุ้นบริษัท A จำกัด เพื่อให้เป็นเจ้าของ โดยบริษัท B จำกัดที่ยังคงอยู่ ดังภาพที่ 1.1

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{บริษัท A} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{บริษัท B} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{บริษัท A/B} \\ \hline \end{array}$$

ภาพที่ 1.1 การรวมธุรกิจแบบการควบรวมธุรกิจ

2.2) การรวมธุรกิจ (Consolidation) เป็นการรวมธุรกิจแบบเริ่มต้นใหม่ (Fresh-Start) โดยธุรกิจที่รวมกันทุกธุรกิจจะโอนทรัพยากรทั้งหมดไปยังธุรกิจที่เปิดขึ้นใหม่และเริ่มดำเนินงานต่อไป เจ้าของหรือผู้ถือหุ้นของธุรกิจเดิมที่ถูกรวมจะได้รับสิทธิความเป็นเจ้าของหรือได้รับหุ้นจากธุรกิจที่เปิดใหม่เพื่อเปลี่ยนสภาพเป็นเจ้าของธุรกิจใหม่ เช่น บริษัท A จำกัด รวมกับบริษัท B จำกัด โดยบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด เลิกธุรกิจ โดยมีการตั้งบริษัท C จำกัด ขึ้นมาใหม่และบริษัท C จำกัด ออกหุ้นให้กับผู้ถือหุ้นบริษัท A จำกัด และผู้ถือหุ้นบริษัท B จำกัด เพื่อให้เป็นเจ้าของในบริษัท C จำกัดที่ตั้งขึ้นใหม่ ดังภาพที่ 1.2

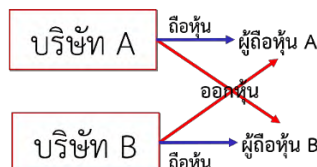


ภาพที่ 1.2 การรวมธุรกิจแบบการรวมธุรกิจ

2.3) การซื้อสินทรัพย์ (Acquisition of Assets) เป็นการเข้าควบคุมธุรกิจผ่านสิทธิการใช้สินทรัพย์ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตน และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน รวมถึงการซื้อส่วนงานซึ่งประกอบไปด้วยทรัพยากรด้านสารสนเทศ และทรัพยากรบุคคล ซึ่งอาจซื้อสินทรัพย์โดยการรับทั้งสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกรวมด้วย ซึ่งเรียกว่าการรวมแบบซื้อสินทรัพย์สุทธิ (Purchase and Assumption)

2.4) การซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียง (Acquisition of Stocks) เป็นการรวมธุรกิจโดยการเข้าไปถือสิทธิในความเป็นเจ้าของผ่านการซื้อหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในอีกธุรกิจหนึ่งจนสามารถควบคุม (Control) ธุรกิจนั้นได้ ซึ่งจะเป็นลักษณะความสัมพันธ์ของบริษัทใหญ่ (Parent company) และบริษัทย่อย (Subsidiary company) โดยไม่มีธุรกิจใดเลิกธุรกิจและยังคงดำเนินธุรกิจปกติตามกฎหมาย ซึ่งในทางบัญชีจะต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม (Consolidated Financial Statements) แสดงให้กับผู้ใช้งบการเงินด้วยตามหลักความเป็นหน่วยงานของธุรกิจ (Entity concept)

นอกจากนี้การรวมธุรกิจอาจเป็นการแลกเปลี่ยนหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงของธุรกิจที่ทำการรวมธุรกิจโดยธุรกิจยังคงดำเนินงานปกติ แต่ผู้ถือหุ้นของทั้งสองธุรกิจจะมีหุ้นในบริษัททั้ง 2 บริษัท ซึ่งการแลกเปลี่ยนหุ้นนี้ผู้ถือหุ้นจะมีหุ้นสามัญในสัดส่วนเดียวกันทั้ง 2 ธุรกิจ และเมื่อจัดทำงบการเงินจะต้องนำเสนองบการเงินรวมเสมือนทั้ง 2 บริษัทเป็นธุรกิจเดียวกัน ในลักษณะของการซื้อหุ้นแบบย้อนกลับ (Reverse Acquisition) ดังภาพที่ 1.3



ภาพที่ 1.3 ลักษณะของการรวมธุรกิจโดยการถือหุ้นแบบย้อนกลับ

2.5) การรวมธุรกิจในรูปแบบอื่น เป็นการรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Common control) ซึ่งอาจไม่มีรูปแบบทางกฎหมายและรูปแบบการควบคุมผ่านการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงที่ชัดเจน เป็นเพียงการร่วมทำธุรกิจเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพโดยรวม เช่น การร่วมพันธมิตร (Consortium หรือ Alliance) ซึ่งเป็นรูปแบบที่ไม่มีผลทางกฎหมาย เป็นต้น

2. หลักการบัญชีในการรวมธุรกิจ

ในกรณีที่ธุรกิจเข้าไปซื้อธุรกิจจะต้องทดสอบการกระจุกตัว (Concentration Test) โดยประเมินมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่ซื้อเกือบทั้งหมดถ้าเป็นสินทรัพย์รายการเดียวหรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่คล้ายกันจะไม่ถือเป็นการซื้อธุรกิจแต่จะถือเป็นการซื้อสินทรัพย์โดยวัดมูลค่ายุติธรรมสิ่งที่ได้รับเป็นต้นทุนของสิ่งที่ได้นั้น

กรณีกลุ่มสินทรัพย์ที่ได้มาประกอบด้วยสินทรัพย์พื้นฐาน (Input) และกระบวนการบริหาร (Process) ที่มีส่วนสำคัญต่อความสามารถในการสร้างรายได้จากการดำเนินงาน (Output) จะถือเป็นการรวมธุรกิจ เช่น บริษัท A จำกัดเข้าซื้อโรงแรม B โดยรับโอนที่ดินและอาคารโรงแรม พร้อมระบบรับจองห้องพัก พนักงานของโรงแรม และฝ่ายสนับสนุนอื่นที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้การรับโอนโรงแรมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นการรับโอนสินทรัพย์พื้นฐาน พร้อมรับโอนระบบจองห้องพัก พนักงาน และฝ่ายสนับสนุน ถือเป็นการรับโอนกระบวนการบริหารที่มีส่วนสำคัญอย่างยิ่งต่อความสามารถในการสร้างรายได้จากการดำเนินงาน กรณีนี้จะถือเป็นการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจต้องระบุได้ว่าบุคคลหรือธุรกิจใดเป็นผู้รวม (Acquirer) หรือผู้ถูกรวม (Acquiree) ซึ่งธุรกิจที่ได้อำนาจในการควบคุมในอีกธุรกิจจะถือเป็นผู้รวม การรวมธุรกิจจึงเกิดขึ้นเมื่อธุรกิจประเมินได้ว่ารายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นถือเป็นการรวมธุรกิจซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาต้องประกอบกันขึ้นเป็นธุรกิจ หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ใช่หน่วยธุรกิจ ธุรกิจที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1 การระบุผู้รวม

การระบุผู้รวมมีประเด็นที่ต้องพิจารณาประกอบการระบุผู้รวม ดังนี้

1) ธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้หรือธุรกิจที่เป็นผู้ก่อหนี้สินโดยทั่วไปมักจะเป็นผู้รวม

2) ในการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ ธุรกิจที่ออกตราสารทุนใหม่มักจะเป็นผู้รวม ยกเว้น กรณีการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ ธุรกิจที่ออกตราสารทุนใหม่จะกลายเป็นผู้ถูกรวม ทั้งนี้ต้องพิจารณาสถานการณ์ต่าง ๆ ประกอบ ได้แก่

2.1) สิทธิออกเสียงในธุรกิจที่เกิดจากการรวมกันภายหลังรวมธุรกิจ โดยทั่วไปผู้รวมคือธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งที่มารวมกันซึ่งกลุ่มของเจ้าของในธุรกิจนั้นได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ในธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน ในการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดที่ได้รับหรือมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ ธุรกิจต้องพิจารณาว่ามีข้อตกลงหรือสิทธิในการใช้สิทธิออกเสียงใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือหลักทรัพย์ที่สามารถแปลงสภาพได้ที่ไม่ปกติหรือเป็นพิเศษหรือไม่

2.2) กลุ่มผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน ในกรณีที่ธุรกิจนั้นไม่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ โดยทั่วไปผู้รวมมักเป็นธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่ในธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน

2.3) คณะกรรมการของธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไปผู้รวมมักเป็นธุรกิจที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน

2.4) คณะผู้บริหารระดับสูงของธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน โดยทั่วไปผู้รวมมักเป็นธุรกิจที่ผู้บริหารเป็นผู้มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหารของธุรกิจที่เกิดจากการรวมกัน

2.5) เงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนตราสารทุน โดยทั่วไปผู้รวมมักเป็นธุรกิจที่เป็นผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกธุรกิจหนึ่งหรือกลุ่มธุรกิจ

3) โดยปกติผู้รวมคือ ธุรกิจซึ่งมีขนาดใหญ่กว่าธุรกิจอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ (ขนาดของธุรกิจอาจวัดจากสินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น)

4) ในกรณีที่ธุรกิจเกี่ยวข้องกันมากกว่า 2 ธุรกิจขึ้นไป ต้องคำนึงว่าธุรกิจใดเป็นผู้เริ่มการรวมธุรกิจ โดยพิจารณาร่วมกับขนาดของธุรกิจที่มารวมกัน

5) ผู้รวมไม่จำเป็นต้องเป็นธุรกิจที่ตั้งขึ้นใหม่จากการรวมธุรกิจ หากมีการจัดตั้งธุรกิจใหม่เพื่อออกตราสารทุนสำหรับการรวมธุรกิจ ธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจจะถูกระบุให้เป็นผู้รวม

ตัวอย่างที่ 1.1 บริษัท A จำกัด ตัดสินใจรวมธุรกิจกับบริษัท B จำกัด รายละเอียดในการรวมธุรกิจและการกำหนดผู้รวม เป็นดังนี้

รายละเอียดในการรวมธุรกิจ	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2	กรณีที่ 3	กรณีที่ 4
ธุรกิจที่มีการโอนเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นให้	A	A และ B	A	B
ธุรกิจที่ออกตราสารทุนใหม่	A	A	A	-
ธุรกิจที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่	A	A	A	B
ธุรกิจหนึ่งที่มีเจ้าของหรือกลุ่มของเจ้าของซึ่งเป็นผู้มีสิทธิออกเสียงส่วนน้อยที่เมื่อรวมกันแล้วเป็นกลุ่มใหญ่	-	B	B	-
ธุรกิจที่มีอำนาจในการเลือก แต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการ	A	-	B	-
ธุรกิจที่ผู้บริหารเป็นผู้มีอำนาจครอบงำคณะผู้บริหาร	-	B	B	-
ผู้จ่ายส่วนเกินของมูลค่ายุติธรรมก่อนการรวมธุรกิจในตราสารทุนของอีกธุรกิจหนึ่ง	-	-	B	-
ธุรกิจซึ่งมีขนาดใหญ่กว่าธุรกิจอื่นที่มารวมกันอย่างมีนัยสำคัญ	-	-	B	A
ธุรกิจใดเป็นผู้เริ่มการรวมธุรกิจ	A	A และ B	A	B
ธุรกิจหนึ่งที่ปรากฏอยู่ก่อนการรวมธุรกิจ	A	-	-	-
ธุรกิจที่เป็นผู้รวม	A	B	B	B

ทั้งนี้จะเห็นว่า ข้อพิจารณาสำคัญคือธุรกิจใดที่สามารถควบคุมอีกธุรกิจหนึ่งได้ มักจะถูกระบุให้เป็นผู้รวม ซึ่งผู้รวมต้องเป็นผู้บันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ

2.2 การกำหนดวันที่รวมธุรกิจ

ผู้รวมต้องกำหนดวันที่รวมธุรกิจโดยใช้วันที่ผู้รวมได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกรวม ซึ่งโดยทั่วไปวันที่ผู้รวมได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกรวม คือวันที่ผู้รวมได้โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกรวมตามกฎหมาย และได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้รวมตามกฎหมาย ซึ่งถือเป็นวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ผู้รวมอาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายธุรกิจ เช่น วันที่รวมธุรกิจอาจเกิดขึ้นก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายธุรกิจ หากเงื่อนไขในสัญญากำหนดให้วันที่ผู้รวมได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกรวมเป็นวันที่ก่อนวันที่สิ้นสุดของรายการซื้อขายธุรกิจ ดังนั้น ในการกำหนดวันที่รวมธุรกิจ ผู้รวมต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่

เกี่ยวข้องทั้งหมด ซึ่งโดยทั่วไปวันที่เป็นวันรวมธุรกิจ คือ วันที่ผู้รวมได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกรวมแล้ว และหากไม่ได้ระบุวันรวมธุรกิจจะถือเอาวันที่เงื่อนไขการโอนและการรับโอนสำเร็จเสร็จสิ้น

ตัวอย่างที่ 1.2 บริษัท A จำกัด ตัดสินใจรวมธุรกิจกับบริษัท B จำกัด จากข้อพิจารณาพบว่า บริษัท A จำกัดเป็นผู้รวม โดยมีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและการกำหนดวันที่รวมธุรกิจ ดังนี้

ข้อมูล	กรณีที่ 1	กรณีที่ 2	กรณีที่ 3	กรณีที่ 4
1. วันที่โอนสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้ถูกรวมตามกฎหมาย	7 มีนาคม	7 มีนาคม	31 มีนาคม	7 มีนาคม
2. วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์และรับมาซึ่งหนี้สินจากผู้รวมตามกฎหมาย	7 มีนาคม	31 มีนาคม	7 มีนาคม	31 มีนาคม
3. เงื่อนไขในสัญญาสำหรับวันที่ผู้รวมได้อำนาจการควบคุมผู้ถูกรวม	7 มีนาคม	31 มีนาคม	ไม่ระบุ	25 มีนาคม
วันที่รวมธุรกิจ	7 มีนาคม	31 มีนาคม	31 มีนาคม	25 มีนาคม

จะเห็นได้ว่าการระบุในสัญญาจะใช้วันที่ระบุไว้นั้น แต่หากไม่ได้ระบุจะใช้วันที่โอนสิ่งตอบแทนและรับมาซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินจากผู้รวมตามกฎหมายแล้วเสร็จ

2.3 การรับรู้รายการ

ณ วันที่รวมธุรกิจ ผู้รวมต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมาและส่วนได้เสียไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกรวมแยกต่างหากจากค่าความนิยม โดยสินทรัพย์และหนี้สินนั้นเป็นไปตามความหมายในกรอบแนวคิดการบัญชีและต้องเป็นส่วนหนึ่งของรายการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้รวมกับผู้ถูกรวมในการรวมธุรกิจ โดยมีได้เป็นผลจากรายการอื่นที่แยกจากกัน ซึ่งการพิจารณาว่ารายการถือเป็นส่วนหนึ่งของการรวมธุรกิจ จะพิจารณาว่าผู้รวมและผู้ถูกรวมอาจมีความสัมพันธ์กันอยู่ก่อนการรวมธุรกิจหรือมีการทำสัญญาระหว่างกันก่อนที่การเจรจาเพื่อรวมธุรกิจจะเกิดขึ้น หรือผู้รวมและผู้ถูกรวมอาจเข้าทำสัญญาแยกต่างหากจากการรวมธุรกิจ ในระหว่างการเจรจาเพื่อรวมธุรกิจ ในสถานการณ์ข้างต้นผู้รวมต้องระบุส่วนที่ผู้รวมจ่ายให้แก่ผู้ถูกรวม ซึ่งไม่ถือเป็นการจ่ายชำระเพื่อการรวมธุรกิจ จำนวนดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งในการแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกรวม ผู้รวมต้องนำวิธีข้อมาปฏิบัติเพื่อรับรู้มูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกรวมและรับรู้สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาเพื่อแลกเปลี่ยนกับผู้ถูกรวมเท่านั้น รายการที่แยกต่างหากจากการรวมธุรกิจต้องบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

เมื่อรับสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจแล้ว ณ วันที่รวมธุรกิจผู้รวมต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมา

ตามที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะบังคับใช้ในภายหลัง ผู้รวมต้องจัดประเภทหรือกำหนดประเภทโดยพิจารณาจากเงื่อนไขสัญญา เงื่อนไขทาง เศรษฐกิจ การดำเนินงานและนโยบายบัญชีของผู้รวม และเงื่อนไขอื่นที่เกี่ยวข้องที่มีอยู่ ณ วันที่รวมธุรกิจ ทั้งนี้ แนวทางในการจัดประเภทรายการอาจแตกต่างกันไป โดยอาจจัด ประเภทเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินทางการเงินที่มีการรับรู้มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือ ขาดทุน หรือเป็นสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขายหรือถือจนครบกำหนด กำหนด ประเภทเป็นตราสารอนุพันธ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง หรือประเมินว่าต้องทำการ แยกอนุพันธ์แฝงออกจากสัญญาหลักตามมาตรฐานการบัญชี

3. วิธีกรบัญชีในการรวมธุรกิจ

สำหรับการรวมธุรกิจทุกประเภท (ธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็บางประเภทที่ ได้รับการยกเว้นไม่รวมอยู่ในหนังสือฉบับนี้) กำหนดให้ใช้วิธีซื้อ (Acquisition method) ซึ่งกำหนดให้ธุรกิจที่นำมารวมกันต้องกำหนดผู้รวม และผู้ถูกรวมโดยผู้รวมจะจ่ายซื้อ สินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์และหนี้สิน) ของผู้ถูกรวมในราคายุติธรรม (Fair value) ส่วนเกิน ของราคาจ่ายซื้อถือเป็น ค่าความนิยม โดย

3.1 ต้นทุนการจ่ายซื้อธุรกิจหรือผลตอบแทนที่โอนให้ (Consideration Transferred)

ต้นทุนการจ่ายซื้อธุรกิจหรือผลตอบแทนที่โอนให้กับผู้ถูกรวม จะถูกวัดด้วยมูลค่า ยุติธรรมของสินทรัพย์ที่ผู้รวมจ่ายซื้อธุรกิจตลอดจนหนี้สินที่ผู้รวมรับรู้และส่วนได้เสียอื่นที่ ออกให้ผู้ถือหุ้นเดิมของผู้ถูกรวม ซึ่งอาจรวมรายการเงินสดที่จ่ายซื้อ สินทรัพย์อื่นที่ผู้ซื้อ โอนให้ หน่วยธุรกิจหรือการดำเนินงานอื่นที่ผู้รวมโอนให้ หนี้สินหรือตราสารหนี้ที่ผู้รวม ออกให้กับผู้ถูกรวม หุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิ สิทธิเลือกซื้อ ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือตรา สารทุนอื่นของผู้รวมซึ่งออกให้กับผู้ถูกรวม และผลตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่าย เช่น ผู้ รวมอาจออกสิทธิซื้อหุ้นซึ่งผู้ถูกรวมสามารถนำไปใช้ได้ภายหลังการรวมธุรกิจ

3.2 มูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกรวม ณ วันรวมธุรกิจ

ผู้รวมต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มาจากการรวมธุรกิจด้วยมูลค่า ยุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ (ยกเว้นบางรายการที่มาตรฐานอาจกำหนดให้ใช้วิธีอื่น) การวัด มูลค่ายุติธรรมผู้รวมต้องระบุสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับจากผู้ถูกรวมตามคำจำกัดความ ของกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน ซึ่งผู้รวมอาจรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์บาง ประเภทที่ไม่ปรากฏในบัญชีของผู้ถูกรวมมาก่อน เช่น สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และหนี้สินที่

อาจเกิดขึ้นบางได้ เช่น เงินสด ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร ฯลฯ) เงินลงทุน สินทรัพย์อื่น เจ้าหนี้การค้า หนี้สินหมุนเวียนอื่น เงินกู้ยืม หนี้กู้ หนี้สินระยะยาว หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น (ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37) สัญญาเช่า (ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17) และสัญญาประกันภัย (ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 4) เป็นต้น

3.3 ค่าความนิยม และกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ

ผู้รวมต้องเปรียบเทียบผลตอบแทนที่โอนให้แก่ผู้ถูกรวม และมูลค่าสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สิน (สินทรัพย์สุทธิ) ที่ได้รับมาในราคายุติธรรม ณ วันซื้อ หากผลตอบแทนที่โอนให้ (ราคาจ่ายซื้อ) มากกว่ามูลค่าสิทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับ จะรับรู้เป็นค่าความนิยม (Goodwill) แต่หากมูลค่าสิทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับมากกว่าผลตอบแทนที่โอนให้ จะรับรู้เป็น กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (Bargain purchase)

ทั้งนี้ ค่าความนิยม หมายถึง สินทรัพย์ที่แสดงถึงผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งยังไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกออกมาให้ชัดเจนได้ โดยค่าความนิยมนี้ถือเป็นสินทรัพย์ที่มีอายุไม่จำกัด (Indefinite Life) จึงไม่ต้องตัดจ่ายค่าความนิยม แต่ต้องทดสอบการด้อยค่าและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าค่าความนิยมเมื่อจัดทำงบการเงิน

ส่วนกรณีกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ จะต้องประเมินความถูกต้องของการระบุสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้มาอย่างถี่ถ้วนอีกครั้งหนึ่ง เนื่องจากโดยทั่วไปมักมีการจ่ายซื้อมากกว่าสินทรัพย์สุทธิที่ได้รับหรือเกิดค่าความนิยม และหากพบว่าการดำเนินงาน การรับรู้และวัดมูลค่าถูกต้องแล้ว ให้ถือว่าผลต่างที่เกิดขึ้นเกิดจากการต่อรองราคาซื้อ โดยรับรู้เป็นผลกำไรในงบกำไรขาดทุนของผู้รวมในปีบัญชีที่เกิดการรวมธุรกิจ

3.4 ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจจะมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเตรียมความพร้อมเพื่อการรวมธุรกิจ เช่น ค่าจ้างนักบัญชี ค่าจ้างผู้สอบบัญชี ค่าที่ปรึกษาทางการเงิน ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ตลอดจนผู้ชำนาญในการประเมินและวัดมูลค่าทรัพย์สิน โดยค่าใช้จ่ายเหล่านี้ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดบัญชีที่รวมธุรกิจ แต่หากผู้รับออกตราสารทุนให้กับผู้ถูกรวม จะไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ แต่ต้องนำไปลดมูลค่าตราสารทุนที่ออก เช่น ออกหุ้นสามัญชำระมูลค่าก็นำไปลดส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญที่ออกเพื่อรวมธุรกิจ เป็นต้น

ในบทนี้จะนำเสนอเฉพาะการควบรวมธุรกิจ และการรวมธุรกิจ (การรวมจริง) ส่วนการรวมธุรกิจโดยการเข้าถือสิทธิในหุ้นสามัญทั้งในกรณีที่เกิดอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญซึ่งบริษัทผู้ถูกลงทุนจะมีสถานะเป็นบริษัทร่วม และกรณีที่ลงทุนจนสามารถควบคุมได้ซึ่งบริษัทผู้ถูกลงทุนจะมีสถานะเป็นบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวม (การเทียบเท่าการควบรวม) จะแสดงในบทถัดไป ในตัวอย่างที่ 1.3 แสดงการควบรวมธุรกิจกรณีเกิดค่าความนิยม ตัวอย่างที่ 1.4 แสดงการควบรวมธุรกิจกรณีเกิดกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และตัวอย่างที่ 1.5 แสดงการรวมธุรกิจ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1.3 บริษัท A จำกัด จ่ายเงินสด 1,000,000 บาท ออกหุ้นสามัญ 40,000 หุ้น (par 10 บาท F/V 20 บาท) เพื่อการรวมธุรกิจกับบริษัท B จำกัด โดยบริษัท B จำกัด ปิดบัญชีและโอนสินทรัพย์และหนี้สินให้บริษัท A จำกัด ณ วันที่รวมธุรกิจบริษัท B จำกัด มีข้อมูลสินทรัพย์และหนี้สิน ดังนี้

รายการ	ราคาตามบัญชี	ราคายุติธรรม
เงินสด	40,000	40,000
ลูกหนี้การค้า	160,000	156,000
สินค้าคงเหลือ	180,000	190,000
เงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท A จำกัด	10,000	24,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	600,000	1,000,000
เครื่องหมายการค้า	-	40,000
สิทธิบัตรในการผลิต	-	100,000
เจ้าหนี้การค้า	(50,000)	(50,000)
หนี้สินอื่น	(100,000)	(104,000)
รวมสินทรัพย์สุทธิ	840,000	1,396,000
หุ้นสามัญ	400,000	-
กำไรสะสม	440,000	-

ข้อมูลเพิ่มเติม

1. ณ วันรวมธุรกิจบริษัท B จำกัด มีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอันเนื่องจากคดีฟ้องร้อง (มีความเป็นไปได้ที่จะต้องจ่ายเงินตามคดีฟ้องร้องนั้น) ที่ปรึกษาด้านกฎหมายของบริษัท ประเมินค่าเสียหายจากคดีความดังกล่าวจำนวน 40,000 บาท อย่างไรก็ตามบริษัท B จำกัด ยังไม่ได้บันทึกหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นดังกล่าว

2. บริษัท A จำกัด จ่ายเงิน 6,000 บาท ในการจัดพิมพ์ใบหุ้นสามัญที่ออกใหม่ และจ่ายเงิน 10,000 บาท เพื่อเป็นค่าที่ปรึกษาทางการบัญชีและกฎหมายในการรวมธุรกิจ

การคำนวณ (บริษัท A จำกัด)

ผลตอบแทนที่โอนให้

เงินสด	1,000,000	
หุ้นสามัญ (40,000 × 20)	<u>800,000</u>	900,000
ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ		
สินทรัพย์สุทธิ	1,396,000	
หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น	<u>(40,000)</u>	<u>1,356,000</u>
ค่าความนิยม		<u>444,000</u>

การบันทึกบัญชี

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,000,000

Cr. เงินสด 1,000,000

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 800,000

Cr. หุ้นสามัญ (40,000 × 10) 400,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (40,000 × 10) 400,000

Dr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 6,000

ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ 10,000

Cr. เงินสด 16,000

Dr. เงินสด 40,000

ลูกหนี้การค้า 156,000

สินค้าคงเหลือ 190,000

หุ้นทุนสามัญซื้อคืน 24,000

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ 1,000,000

เครื่องหมายการค้า 40,000

สิทธิบัตรในการผลิต 100,000

ค่าความนิยม 444,000

Cr. เจ้าหนี้การค้า 50,000

หนี้สินอื่น 104,000

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีฟ้องร้อง 40,000

ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,800,000

ส่วนบริษัท B จำกัด จะดำเนินการปิดบัญชี โดยปกติการปิดบัญชีเพื่อเลิกธุรกิจมีกระบวนการขายสินทรัพย์ จ่ายชำระหนี้ และจ่ายคืนทุน ซึ่งการปิดบัญชีของบริษัท B

จำกัดกรณีนี้จะเป็นการโอนสินทรัพย์และหนี้สินให้ บริษัท A จำกัด จากนั้นจึงขายคืนทุนซึ่งผู้ถือหุ้นบริษัท B จำกัดจะได้รับเป็นเงินสดและหุ้นของบริษัท A จำกัด ตามสัดส่วน

ตัวอย่างที่ 1.4 จากโจทย์ตัวอย่างที่ 1.3 หากบริษัท A จำกัด จ่ายเงินเพื่อรวมธุรกิจ 400,000 บาท ออกหุ้นสามัญ 40,000 หุ้น (par 10 บาท F/V 20 บาท) เพื่อการรวมธุรกิจกับบริษัท B จำกัด

การคำนวณ (บริษัท A จำกัด)

ผลตอบแทนที่โอนให้

เงินสด	400,000	
หุ้นสามัญ (40,000 × 20)	<u>800,000</u>	1,200,000
รายได้สุทธิของสินทรัพย์สุทธิ		
สินทรัพย์สุทธิ	1,396,000	
หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น	<u>(40,000)</u>	<u>1,356,000</u>
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ (ทบทุนแล้ว)		<u>156,000</u>

การบันทึกบัญชี

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	400,000	
Cr. เงินสด		400,000
Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	800,000	
Cr. หุ้นสามัญ (40,000 × 10)		400,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (40,000 × 10)		400,000
Dr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	6,000	
ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	10,000	
Cr. เงินสด		16,000
Dr. เงินสด	40,000	
ลูกหนี้การค้า	156,000	
สินค้าคงเหลือ	190,000	
หุ้นทุนสามัญซื้อคืน	24,000	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,000,000	
เครื่องหมายการค้า	40,000	
สิทธิบัตรในการผลิต	100,000	

Cr. เจ้าหนี้การค้า	50,000
หนี้สินอื่น	104,000
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีฟ้องร้อง	40,000
ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	1,200,000
กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ	156,000

ส่วนบริษัท B จำกัด จะดำเนินการปิดบัญชีตามปกติ

ตัวอย่างที่ 1.5 บริษัท A จำกัด รวมธุรกิจกับบริษัท B จำกัด ในวันที่ 1 กันยายน 25x1 โดยตกลงที่จะเปิดบริษัท C จำกัดเพื่อรับโอนสินทรัพย์และหนี้สินของทั้งสองบริษัท โดยบริษัท C จำกัด ออกหุ้นสามัญเพื่อแลกกับหุ้นสามัญในมือผู้ถือหุ้นทั้งสองที่เลิกธุรกิจไป โดยออกหุ้นสามัญ 120,000 หุ้น และ 100,000 หุ้นให้ตามลำดับ ราคายุติธรรมของหุ้นสามัญที่ออกให้มีราคามูลค่าเท่ากับราคาที่ตราไว้หุ้นละ 10 บาท และมีข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สิน ดังนี้

รายการ	บริษัท A จำกัด	บริษัท B จำกัด
เงินสด	20,000	20,000
ลูกหนี้การค้า	160,000	156,000
สินค้าคงเหลือ	160,000	170,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	800,000	600,000
เจ้าหนี้การค้า	(50,000)	(40,000)
หนี้สินอื่น	(40,000)	(60,000)
รวมสินทรัพย์สุทธิ	1,050,000	846,000
1) รับโอนจากบริษัท A จำกัด		
ผลตอบแทนที่โอนให้		
หุ้นสามัญ (120,000 × 10)	1,200,000	
ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ		
สินทรัพย์สุทธิ	<u>1,050,000</u>	
ค่าความนิยม		<u>150,000</u>

การบันทึกบัญชี

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,200,000

Cr. หุ้นสามัญ 1,200,000

Dr. เงินสด 20,000

ลูกหนี้การค้า 160,000

สินค้าคงเหลือ 160,000

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ 800,000

ค่าความนิยม 150,000

Cr. เจ้าหนี้การค้า 50,000

หนี้สินอื่น 40,000

ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,200,000

2) รับโอนจากบริษัท B จำกัด

ผลตอบแทนที่โอนให้

หุ้นสามัญ (100,000 × 10) 1,000,000

ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

สินทรัพย์สุทธิ 846,000

ค่าความนิยม 154,000

การบันทึกบัญชี

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,000,000

Cr. หุ้นสามัญ 1,000,000

Dr. เงินสด 20,000

ลูกหนี้การค้า 156,000

สินค้าคงเหลือ 170,000

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ 600,000

ค่าความนิยม 154,000

Cr. เจ้าหนี้การค้า 40,000

หนี้สินอื่น 60,000

ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,000,000

ส่วนบริษัท A จำกัด และบริษัท B จำกัด จะดำเนินการปิดบัญชีต่อไป

งบการเงินหลังการรับโอนแสดงดังนี้

บริษัท C จำกัด

งบฐานะการเงิน

ณ วันที่ 1 กันยายน 25x1

เงินสด (20,000 + 20,000)	40,000
ลูกหนี้การค้า (160,000 + 156,000)	316,000
สินค้าคงเหลือ (160,000 + 170,000)	<u>330,000</u>
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	686,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (800,000 + 600,000)	1,400,000
ค่าความนิยม (150,000 + 154,000)	<u>304,000</u>
รวมสินทรัพย์	<u>2,390,000</u>
เจ้าหนี้การค้า (50,000 + 40,000)	<u>90,000</u>
รวมหนี้สินหมุนเวียน	90,000
หนี้สินอื่น (40,000 + 60,000)	<u>100,000</u>
รวมหนี้สิน	190,000
หุ้นสามัญ (1,200,000 + 1,000,000)	2,200,000
รวมส่วนของเจ้าของ	<u>2,200,000</u>
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	<u>2,309,000</u>

ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูล ผู้รวมต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ข้อมูลที่สำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน และต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในการรวมธุรกิจตามความเหมาะสม (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ฯ, 2564) ดังนี้

- 1) ชื่อและรายละเอียดของผู้ถูกรวม
- 2) วันที่รวมธุรกิจ
- 3) เหตุผลหลักในการรวมธุรกิจและรายละเอียดที่อธิบายว่าผู้รวมได้อำนาจควบคุมผู้ถูกรวมโดยวิธีใด
- 4) คำอธิบายเชิงคุณภาพถึงปัจจุบันที่ทำให้เกิดการรับรู้ค่าความนิยม เช่น ประโยชน์จากการรวมที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการรวมการปฏิบัติงานของผู้รวมและผู้ถูกรวมเข้าด้วยกัน ปัจจัยที่ทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เข้าเงื่อนไขที่รับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก หรือปัจจัยอื่น

5) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของผลตอบแทนทั้งหมดที่โอนให้และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของผลตอบแทนแต่ละประเภท

6) ผลตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามข้อตกลงและสินทรัพย์ที่ได้รับชดเชย

7) ลูกหนี้ที่ได้รับมา โดยต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและมูลค่าตามสัญญาของลูกหนี้ ตลอดจนประมาณการที่ดีที่สุด ณ วันที่ซื้อของกระแสเงินสดตามสัญญาที่คาดว่าจะไม่สามารถเรียกเก็บได้ การเปิดเผยดังกล่าวต้องแยกตามประเภทลูกหนี้

8) มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่รวมสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่ได้รับมาแต่ละประเภท

9) หนี้สินที่ไม่ได้รับรู้ โดยต้องเปิดเผยตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 34 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

10) รายการที่มีการแยกรับรู้แยกต่างหากจากการซื้อสินทรัพย์และการก่อหนี้ในการรวมธุรกิจ ซึ่งรายการดังกล่าวอาจเกิดจากความสัมพันธ์ของธุรกิจที่นำมารวมกันก่อนวันรวมธุรกิจ

11) กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ และเหตุผลที่เกิดกำไรจากรายการรวมธุรกิจ

4. ประเด็นที่ควรทราบในการรวมธุรกิจ

นอกจากรายการรวมธุรกิจแล้วยังมีประเด็นอื่นที่ควรทราบเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีที่น่าสนใจอีกหลายประเด็น ทั้งนี้ ขอนำเสนอเฉพาะในประเด็นภาษีเงินได้ การประเมินราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกันสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ดังนี้

1) **ภาษีเงินได้** แม้การใช้วิธีซื้อในการบันทึกบัญชีซึ่งต้องตีราคาสินทรัพย์สุทธิในราคายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีในปีที่มีการรวมธุรกิจ (มาตรา 74 (1) แห่งประมวลรัษฎากร) แต่ฐานภาษีในสินทรัพย์และหนี้สินที่มีการตีราคาใหม่มีการเปลี่ยนแปลงไปต้องบันทึกผลแตกต่างชั่วคราวและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

ตัวอย่างที่ 1.6 บริษัท A จำกัด จ่ายเงินสด 200,000 บาท เพื่อซื้อบริษัท B จำกัด ในวันที่ 1 พฤษภาคม 25x1 ในวันนี้บริษัท B จำกัด มีสินทรัพย์คือ ที่ดินราคาตามบัญชี 120,000 บาท ซึ่งมีราคายุติธรรม 180,000 บาท อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 20 ทั้งนี้ ในเวลาต่อมาบริษัท A จำกัด จำหน่ายที่ดินที่ได้มาไปให้กับบุคคลภายนอกในราคา 200,000 บาท

การคำนวณ (บริษัท A จำกัด)

ผลตอบแทนที่โอนให้

เงินสด	200,000
ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ	
ที่ดิน	<u>180,000</u>
ค่าความนิยม	<u>20,000</u>

การบันทึกบัญชี

Dr. ที่ดิน	180,000
ค่าความนิยม	20,000

Cr. เงินสด	200,000
------------	---------

รายการนี้เป็นการตีราคาที่ดินเพิ่มขึ้น ซึ่งหากมีการจำหน่ายไปจะก่อให้เกิดกำไรที่ต้องเสียภาษีจึงต้องมีการบันทึกไว้ล่วงหน้าโดย

Dr. ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ $(180,000 - 120,000) \times 20\%$ 12,000

Cr. หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	12,000
----------------------------------	--------

Dr. เงินสด	200,000
------------	---------

Cr. ที่ดิน	180,000
------------	---------

กำไรจากการขายที่ดิน	20,000
---------------------	--------

เมื่อมีการจำหน่ายที่ดินและรับรู้กำไรจากการขายที่ดินแล้ว ภาษีที่บันทึกไว้ล่วงหน้าจะถูกนำส่งบันทึกบัญชีโดย

Dr. หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	12,000
----------------------------------	--------

Cr. เจ้าหนี้กรมสรรพากร	12,000
------------------------	--------

2) การประเมินราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน ในกรณีที่การประเมินใช้เวลานาน และไม่สามารถจัดให้มีการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจให้เสร็จสมบูรณ์ภายในงวดบัญชีเดียวกับการเกิดการรวมธุรกิจ ผู้รวมต้องปรับย้อนหลังมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ได้รับโอน (รวมถึงค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อที่เกิดจากการรวมธุรกิจ) ซึ่งต้องระงับประเด็นเกี่ยวกับการวัดราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินต้องเกิดจากข้อเท็จจริง ณ วันที่ซื้อ หากราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากเหตุการณ์ภายหลังวันที่ซื้อ ผู้รวมต้องปรับปรุงการรับรู้มูลค่าของการรวมธุรกิจใหม่ และประเด็นเรื่องระยะเวลาในการวัดมูลค่าต้องไม่เกินกว่าหนึ่งปีนับจากวันซื้อ

ตัวอย่างที่ 1.7 บริษัท A จำกัด ได้มาซึ่งบริษัท B จำกัด เมื่อวันที่ 30 กันยายน 25X1 โดยจัดหาผู้ประเมินอิสระเพื่อประเมินมูลค่ารายการอาคารที่ได้รับมาในการรวมธุรกิจและการประเมินดังกล่าวเสร็จสิ้นไม่ทันวันที่บริษัท A จำกัด ได้อนุมัติให้ออกงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X1 ในงบการเงินสำหรับปี 25X1 ได้รับรู้ประมาณการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นจำนวน 30,000 บาท ณ วันซื้อธุรกิจ อาคารมีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 5 ปี ในอีก 5 เดือนต่อมา (28 กุมภาพันธ์ 25X2) ภายหลังวันซื้อธุรกิจผู้ซื้อได้รับผลการประเมินราคาจากผู้ประเมินอิสระซึ่งประเมินว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อของสินทรัพย์มีมูลค่า 40,000 บาท เหตุการณ์ที่เกิดขึ้น เป็นดังนี้

1. บันทึกมูลค่าอาคาร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เพิ่มขึ้น 10,000 บาท (40,000-30,000) ซึ่งกระทบการบันทึกรายการ ณ วันซื้อที่อาจส่งผลให้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อเพิ่มขึ้น หรือค่าความนิยมลดลง 10,000 บาท ซึ่ง ในท้ายที่สุดกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ/ค่าความนิยมจะถูกปิดเข้าบัญชีกำไรสะสม

Dr. อาคาร	10,000	
ค่าความนิยม(เพิ่ม)/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ(ลด)		
Cr. กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ(เพิ่ม)/ค่าความนิยม(ลด)	10,000	
Dr. กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ/ค่าความนิยม	10,000	
Cr. กำไรสะสม		10,000
ค่าความนิยม(เพิ่ม)/กำไรจากการต่อรองราคาซื้อ(ลด)		

2. บันทึกค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25X1 เพิ่มขึ้น 500 บาท ($10,000/5 \times 3/12$) ทั้งนี้ ในท้ายที่สุดค่าเสื่อมราคา-อาคารจะถูกปิดเข้ากำไรสะสม โดย

Dr. ค่าเสื่อมราคา-อาคารฯ	500	
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคารฯ		500
Dr. กำไรสะสม	500	
Cr. ค่าเสื่อมราคา-อาคารฯ		500
ดังนั้น รายการปรับปรุงเมื่อทราบราคาประเมินที่แท้จริงเป็นดังนี้		
Dr. อาคาร	10,000	
Cr. กำไรสะสม		9,500
ค่าเสื่อมราคาสะสม – อาคาร		500

หรือหากใช้ราคาสุทธิ จะปรับปรุงดังนี้ (จะทำให้รายการค่าเสื่อมราคาสะสม-อาคาร หายไปซึ่งไม่เป็นที่ยอมรับ) โดยบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. อาคาร

9,500

Cr. กำไรสะสม

9,500

3) สินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้ำประกัน (Indemnification assets) กรณีที่ผู้ถูกรวมรับประกันผลของความไม่แน่นอน เช่น กรณีที่บริษัทถูกฟ้องร้องหรืออยู่ระหว่างถูกประเมินภาษีเพิ่ม การรับประกันนี้ถือเป็นสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ผู้รวมต้องรับรู้รายการสิ่งที่ผู้ขายรับประกันพร้อมกับรายการรับประกันด้วยเกณฑ์เดียวกัน

ตัวอย่างที่ 1.8 จากตัวอย่างที่ 1.3 ค่าเสียหายจากคดีความดังกล่าวจำนวน 40,000 บาท ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นผู้ถูกรวมรับประกันผลความไม่แน่นอนดังกล่าว

การคำนวณ (บริษัท A จำกัด)

ผลตอบแทนที่โอนให้

เงินสด 1,000,000

หุ้นสามัญ (40,000 × 20) 800,000 1,800,000

ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ

สินทรัพย์สุทธิ 1,396,000

การรับประกันค่าเสียหายฯ 40,000

หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นฯ (40,000) 1,396,000

ค่าความนิยม

404,000

การบันทึกบัญชี

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 1,000,000

Cr. เงินสด 1,000,000

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ 800,000

Cr. หุ้นสามัญ (40,000 × 10) 400,000

ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (40,000 × 10) 400,000

Dr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ 6,000

ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ 10,000

Cr. เงินสด 16,000

Dr. เงินสด	40,000
ลูกหนี้การค้า	156,000
สินค้าคงเหลือ	190,000
หุ้นทุนสามัญซื้อคืน	24,000
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	1,000,000
เครื่องหมายการค้า	40,000
สิทธิบัตรในการผลิต	100,000
การรับประกันค่าเสียหายจากการรวมธุรกิจ	40,000
ค่าความนิยม	404,000
Cr. เจ้าหนี้การค้า	50,000
หนี้สินอื่น	104,000
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีฟ้องร้อง	40,000
ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	1,800,000

4) สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กรณีที่มีส่วนงานที่ยกเลิก ผู้รวมต้องวัดมูลค่าส่วนที่ยกเลิกที่ได้รับโอนโดยนำมาตราฐานรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกมาใช้ ซึ่งกำหนดให้วัดมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย (Net realizable value : NRV)

ตัวอย่างที่ 1.9 จากตัวอย่างที่ 1.3 ผู้รวมรับโอนโดยมีการยกเลิกการผลิตวัตถุดิบ CDB ของผู้ถูกโอนซึ่งเครื่องจักรบางส่วนไม่มีการใช้งาน (ราคาตามบัญชี 200,000 บาท และราคายุติธรรม 260,000 บาท) และหากจำหน่ายจะมีต้นทุนในการจำหน่าย 30,000 บาท

การคำนวณ (บริษัท A จำกัด)		
ผลตอบแทนที่โอนให้		
เงินสด	1,000,000	
หุ้นสามัญ (40,000 × 20)	<u>800,000</u>	1,800,000
ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ		
สินทรัพย์สุทธิ	1,396,000	
ต้นทุนการจำหน่ายสินทรัพย์(30,000)		
หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นฯ	<u>(40,000)</u>	<u>1,326,000</u>
ค่าความนิยม		<u>474,000</u>

การบันทึกบัญชี

Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	1,000,000	
Cr. เงินสด		1,000,000
Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	800,000	
Cr. หุ้นสามัญ (40,000 × 10)		400,000
ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ (40,000 × 10)		400,000
Dr. ส่วนเกินมูลค่าหุ้นสามัญ	6,000	
ค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ	10,000	
Cr. เงินสด		16,000
Dr. เงินสด	40,000	
ลูกหนี้การค้า	156,000	
สินค้าคงเหลือ	190,000	
หุ้นทุนสามัญซื้อคืน	24,000	
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	970,000	
เครื่องหมายการค้า	40,000	
สิทธิบัตรในการผลิต	100,000	
ค่าความนิยม	474,000	
Cr. เจ้าหนี้การค้า		50,000
หนี้สินอื่น		104,000
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีฟ้องร้อง		40,000
ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ		1,800,000

5) การรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น กรณีที่ผู้รวมเคยมีส่วนได้เสียในผู้ถูกรวมอยู่ก่อนวันซื้อ ผู้รวมจะต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่มีอยู่ก่อนวันซื้อด้วยราคายุติธรรมโดยรับรู้ส่วนต่างเป็นกำไรขาดทุนในงบแสดงผลการดำเนินงาน หรือผู้รวมอาจทำเสมือนว่าได้ขายส่วนได้เสียดังกล่าวออกไปและรับรู้กำไรขาดทุน โดยส่วนได้เสียที่มีอยู่ก่อนจะถือเป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทนที่โอนให้ (ต้นทุนการจ่ายซื้อธุรกิจ) ในราคายุติธรรม

ตัวอย่างที่ 1.10 วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 25x1 บริษัท A จำกัด มีเงินลงทุนในหุ้นสามัญบริษัท B จำกัดอยู่ก่อนร้อยละ 1 ซึ่งแสดงเป็นหลักทรัพย์ทั่วไปในราคาหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 รวม 4,000 บาท ณ วันที่รวมธุรกิจนี้ผู้เชี่ยวชาญอิสระประเมินราคายุติธรรมของส่วนได้เสียร้อยละ 1 นี้มีมูลค่า 4,600 บาท บริษัทใหญ่จ่ายเงินสด 200,000

บาท เพื่อซื้อส่วนได้เสียอีกร้อยละ 99 ของบริษัท B จำกัด ณ วันที่รวมธุรกิจ บริษัท B จำกัดมีสินทรัพย์สุทธิในราคายุติธรรม 190,000 บาท

การคำนวณ (บริษัท A จำกัด)

ผลตอบแทนที่โอนให้

เงินสด	200,000	
เงินลงทุนร้อยละ 1	<u>4,600</u>	204,600
ราคายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิ		<u>190,000</u>
ค่าความนิยม		<u>14,600</u>
การบันทึกบัญชี		
Dr. เงินลงทุนในบริษัท B จำกัด	600	
Cr. กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการตีราคาเงินลงทุน		600
Dr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ	204,600	
Cr. เงินสด		200,000
เงินลงทุนในบริษัท B จำกัด		4,600
Dr. สินทรัพย์สุทธิ	190,000	
ค่าความนิยม	14,600	
Cr. ผลตอบแทนที่โอนให้เพื่อการรวมธุรกิจ		204,600

บทสรุป

การรวมธุรกิจเกิดจากหลายสาเหตุซึ่งโดยทั่วไปเป็นเพื่อสร้างประโยชน์โดยรวมกับธุรกิจ ซึ่งการรวมธุรกิจอาจจำแนกตามโครงสร้างการรวมธุรกิจและตามวิธีการรวมธุรกิจ โดยจะต้องระบุผู้รวมซึ่งเป็นผู้บันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ และบันทึกตั้งแต่วันรวมธุรกิจตามวิธีซื้อ พร้อมจัดประเภทรายการจากการรวมธุรกิจให้ถูกต้อง โดยคำนวณผลต่างระหว่างผลตอบแทนที่โอนให้หรือต้นทุนการจ่ายซื้อธุรกิจ กับมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกรวม ณ วันรวมธุรกิจ ซึ่งอาจก่อให้เกิดค่าความนิยมหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อ ส่วนค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ และบันทึกบัญชีได้อย่างถูกต้องถือเป็นรายการทั่วไปจึงบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวดตามปกติยกเว้น ค่าใช้จ่ายเฉพาะที่ต้องนำมาปรับลดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่โอนให้

ในการบันทึกบัญชีควรบันทึกที่ละเหตุการณ์ในฝั่งของผู้รวม ส่วนผู้ถูกรวมหรือผู้ถูกซื้อจะปิดบัญชีและชำระบัญชีไป ในการประเมินราคายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินต้องพิจารณาสินทรัพย์ที่ได้มาจากการค้าประกัน สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และการรวมธุรกิจที่